

**DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS**

DGT: 15-04-2025

N.º CONSULTA VINCULANTE: V0683/2025

**SUMARIO:**

**IRNR. Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente. Ganancias de capital. Transmisión de bienes inmuebles.** El contribuyente ha transmitido una vivienda en España. En el momento de la operación, no pudo acreditar ante el comprador su condición de residente fiscal en España, motivo por el cual se le aplicó la retención del 3% sobre el precio de venta conforme al art. 25.2 del RDLeg. 5/2004. Esta retención actúa como pago a cuenta del impuesto correspondiente, y el transmitente puede solicitar la devolución si la cantidad ingresada supera la cuota tributaria o si resulta no obligado a tributar.

**IRPF. Ganancias y pérdidas patrimoniales. Supuestos incluidos.** Si el contribuyente pasa a ser residente fiscal en España en el año 2025, la ganancia derivada de la transmisión debe integrarse en su declaración de IRPF de ese ejercicio (art. 13 de la Ley IRPF, en relación con el art. 99.8). En dicho supuesto, la retención del 3% practicada se considerará pago a cuenta del IRPF, pudiéndose deducir en la autoliquidación correspondiente (modelo 100).

**Descripción sucinta de los hechos:**

El consultante ha vendido un vivienda y, al no poder obtener certificado de residencia fiscal en España, el comprador le ha retenido un 3% para ingresarlo en Hacienda. Añade que es mayor de 65 años y que, por dicha venta, ha obtenido una ganancia patrimonial, la cual considera que está exenta de tributación por tratarse de la venta de vivienda habitual por persona mayor de 65 años.

**Cuestión planteada:**

Desea conocer el procedimiento que debe seguir para que le devuelvan el 3% retenido: si debe solicitar la devolución por medio del modelo 210 o mediante la declaración de la renta por el período impositivo 2025, a presentar en 2026.

**Contestación:**

A la retención practicada al consultante se refiere el artículo 25.2 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo (BOE de 12 de marzo), el cual establece:

“2. Tratándose de transmisiones de bienes inmuebles situados en territorio español por contribuyentes que actúen sin establecimiento permanente, el adquirente estará obligado a retener e ingresar el 3 por ciento, o a efectuar el ingreso a cuenta correspondiente, de la contraprestación acordada, en concepto de pago a cuenta del impuesto correspondiente a aquéllos.

No procederá el ingreso a cuenta a que se refiere este apartado en los casos de aportación de bienes inmuebles, en la constitución o aumento de capitales de sociedades residentes en territorio español.

Sin perjuicio de las sanciones que pudieran corresponder por la infracción en que se hubiera incurrido, si la retención o el ingreso a cuenta no se hubiesen ingresado, los bienes transmitidos quedarán afectos al pago del importe que resulte menor entre dicha retención o ingreso a cuenta y el impuesto correspondiente”.

El apartado 8 del artículo 99 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE del día 29 de noviembre), en adelante LIRPF, dispone lo siguiente:

Síguenos en...



“8. 1.º Cuando el contribuyente adquiera su condición por cambio de residencia, tendrán la consideración de pagos a cuenta de este Impuesto las retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, practicadas durante el período impositivo en que se produzca el cambio de residencia. (...)”

Por tanto, si el consultante hubiera sido no residente fiscal en España hasta el período impositivo 2024 y adquiriera la consideración de residente fiscal en España en el período impositivo 2025, en su declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por el período impositivo 2025 (período en el que se habría producido el cambio de residencia a España), el consultante podría incluir las retenciones practicadas a cuenta del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (el 3 por ciento que le retuvo el comprador) en dicha declaración (cuyo plazo de presentación se iniciaría aproximadamente en abril de 2026).

No obstante, en cuanto al planteamiento que realiza sobre acogerse a la exención de tributación, por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de la ganancia patrimonial obtenida en la venta de la vivienda, se ha de precisar lo siguiente:

El artículo 33.4.b) de la LIRPF dispone que estarán exentas del Impuesto las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto: “b) Con ocasión de la transmisión de su vivienda habitual por mayores de 65 años o por personas en situación de dependencia severa o de gran dependencia de conformidad con la Ley de promoción de la autonomía personal y atención a las personas en situación de dependencia”.

El concepto de vivienda habitual se recoge en la disposición adicional vigésima tercera de la de la LIRPF y, en su desarrollo, en el artículo 41 bis del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE de 31 de marzo), en adelante RIRPF, que dispone lo siguiente:

“1. A los efectos previstos en los artículos 7.t), 33.4.b), y 38 de la Ley del Impuesto se considera vivienda habitual del contribuyente la edificación que constituya su residencia durante un plazo continuado de, al menos, tres años.

No obstante, se entenderá que la vivienda tuvo el carácter de habitual cuando, a pesar de no haber transcurrido dicho plazo, se produzca el fallecimiento del contribuyente o concurren circunstancias que necesariamente exijan el cambio de domicilio, tales como celebración del matrimonio, separación matrimonial, traslado laboral, obtención del primer empleo, o cambio de empleo, u otras análogas justificadas.

(...)

3. A los exclusivos efectos de la aplicación de las exenciones previstas en los artículos 33.4.b) y 38 de la Ley del Impuesto, se entenderá que el contribuyente está transmitiendo su vivienda habitual cuando, con arreglo a lo dispuesto en este artículo, dicha edificación constituya su vivienda habitual en ese momento o hubiera tenido tal consideración hasta cualquier día de los dos años anteriores a la fecha de transmisión”.

La vivienda habitual se configura desde una perspectiva temporal que exige una residencia continuada durante al menos tres años, admitiéndose como excepción un plazo inferior cuando concurren circunstancias que necesariamente exijan el cambio de domicilio. Esta residencia continuada supone, por tanto, la utilización efectiva y con carácter permanente por el propio contribuyente, circunstancias que no se ven alteradas por las ausencias temporales.

Dicha residencia es una cuestión de hecho que deberá poder acreditarse por cualquier medio de prueba válida en derecho, conforme disponen los artículos 105 y 106 de la Ley General Tributaria, Ley 58/2003, de

Síguenos en...



17 de diciembre); no correspondiendo su valoración a este Centro Directivo sino a los órganos de gestión de inspección de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

En este sentido, cabe señalar que, el simple empadronamiento no puede considerarse ni absolutamente necesario ni por sí solo prueba suficiente de acreditación de residencia y vivienda habitual en un determinado domicilio y localidad.

En consecuencia, si el consultante hubiera sido no residente fiscal en España hasta 2024 y adquiriera la condición de residente fiscal en España en el período 2025, al vender la vivienda en 2025, en la misma no habría tenido su residencia continuada durante el referido plazo mínimo de 3 años (si bien, como se ha señalado con anterioridad, se admite como excepción un plazo inferior cuando concurren circunstancias que necesariamente exijan el cambio de domicilio; no obstante, el consultante no indica nada a este respecto).

*El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por la Base de datos de consultas tributarias de la Dirección General de Tributos.*

**Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda**

Síguenos en...

